



# LE BALANCED SCORECARD REVISITE A TRAVERS LE MODELE DES LEVIERS DE CONTROLE : LES ENSEIGNEMENTS DE DEUX ETUDES DE CAS.

Gérald Naro, Denis Travaillé

## ► To cite this version:

Gérald Naro, Denis Travaillé. LE BALANCED SCORECARD REVISITE A TRAVERS LE MODELE DES LEVIERS DE CONTROLE : LES ENSEIGNEMENTS DE DEUX ETUDES DE CAS.. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00479526

**HAL Id: hal-00479526**

**<https://hal.science/hal-00479526>**

Submitted on 30 Apr 2010

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# ***LE BALANCED SCORECARD REVISITE A TRAVERS LE MODELE DES LEVIERS DE CONTROLE : LES ENSEIGNEMENTS DE DEUX ETUDES DE CAS.***

**Gérald NARO**

Professeur des universités

ERFI – Groupe FCCS

Institut des Sciences de l'Entreprise et du Management

ISEM - Université Montpellier I

Rue Vendémiaire – Bât. B - CS 19519

34969 Montpellier Cedex 2 (France)

[gerald.naro@univ-montp1.fr](mailto:gerald.naro@univ-montp1.fr)

**Denis TRAVAILLÉ**

Maître de Conférences

CREGOR – Groupe COST

Institut d'Administration des Entreprises

IAE – Université Montpellier II

Place Eugène Bataillon

34095 Montpellier Cedex 5

[denis.travaille@univ-montp2.fr](mailto:denis.travaille@univ-montp2.fr)

**Résumé :**

L'objectif de cet article est de confronter le Balanced Scorecard avec le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995) et de discuter de son rôle dans les différentes phases du processus stratégique. Alors que Kaplan et Norton présentent le BSC avant tout comme un système de contrôle diagnostique, le modèle de Simons nous conduit à privilégier une représentation du BSC comme outil de contrôle interactif. Cela positionne notre recherche dans la perspective des travaux récents sur les concepts de « strategizing » et « controlling » développés notamment par Chapman (2005) qui étudient le rôle du contrôle de gestion dans les processus stratégiques. Notre recherche est fondée sur une méthodologie longitudinale de type recherche action à partir de l'étude de deux cas. Les résultats montrent que le BSC crée un processus de construction collective favorisant l'émergence de stratégies. Le BSC se présente alors comme un outil pertinent de contrôle interactif.

**Mots-clés :**

*Balanced Scorecard – Systèmes de contrôle de gestion stratégique – Contrôle interactif – Contrôle diagnostic - Stratégies émergentes.*

**Abstract : The Balanced Scorecard revisited through the levers of control framework : evidence from two cases studies**

The aim of this paper is to confront the Balanced Scorecard (BSC) with Simons' (1995) levers of control model and to discuss its role in the various phases of the strategic process. Whereas Kaplan & Norton present the BSC above all as a diagnostic control system, Simons' (1995) levers of control model leads us to privilege a representation of the BSC in the form of an interactive process. This situates our research from the point of view of recent work on the concepts of "strategizing" and "controlling" (Chapman, 2005), who studied the role of management control in the strategic processes. Our research is based on a longitudinal methodology of the research-action type based on the study of two cases. The results show that the BSC generates a process of collective elucidation favouring the forming of emergent strategies. The BSC thus seems to be a relevant tool for interactive control.

**Keywords**

*Balanced Scorecard – Strategic Management Control Systems - Interactive Control – Diagnostic Control - Emergent Strategies.*

## Introduction

Une part grandissante de la recherche en contrôle de gestion questionne son rôle dans les processus stratégiques (Simons, 1995 ; Chapman, 2005). Selon Simons (1995), les systèmes de contrôle interactifs jouent un rôle important dans le processus d'émergence des stratégies tandis que les systèmes de contrôle diagnostic interviennent dans le contrôle de la mise en œuvre de la stratégie. Dans cette optique, le BSC constitue un objet d'étude particulièrement intéressant dans la mesure où il peut être envisagé autant comme levier de contrôle interactif (Malina et Selto, 2001 ; Tuomela, 2005) que comme outil de contrôle diagnostic. Comme l'on relevé plusieurs auteurs (Norreklit, 2000), le BSC souffre d'un ancrage théorique peu défini. Une manière de discuter de son rôle en tant que système de contrôle stratégique, peut être de le confronter au modèle des leviers de contrôle de Simons (1995). L'intérêt de ce modèle est de proposer une représentation nouvelle de la relation stratégie – contrôle, en renversant la séquence traditionnelle introduite, notamment par Anthony (1965), consistant à subordonner le contrôle à la stratégie. Simons (1995) propose en effet que le contrôle intervienne dès la phase de formation de la stratégie et non plus uniquement au niveau du contrôle de sa mise en œuvre.

Sur un plan théorique, longtemps, la relation stratégie contrôle s'est intéressée aux relations entre contrôle et contenu des stratégies dans une perspective contingente (Miles et Snow, 1978 ; Govindarajan et Gupta, 1985). L'originalité de notre article est de se centrer sur le rôle du BSC dans les différentes phases du processus stratégique. En cela, nous nous positionnons dans la perspective des travaux récents sur les notions de « strategizing » et « controlling » (Chapman, 2005) et nous tentons d'apporter une contribution à la compréhension des caractéristiques des leviers de contrôle diagnostic et interactif en s'appuyant sur la conception et l'utilisation du BSC.

Sur un plan méthodologique, une telle approche nous invite à privilégier une démarche processuelle et à recourir aux études de cas et à la recherche action. Ces choix méthodologiques permettent de nous interroger sur la forme des BSC et leur contenu à partir de l'observation de leurs modes de construction et d'utilisation dans leur contribution aux processus stratégiques. S'intéresser à ces processus implique alors une immersion dans les organisations sur une longue période. Cela nécessite de ne pas se contenter d'une observation à un moment donné du contenu des scorecards pour juger de leur adéquation avec les stratégies, comme on pourrait le faire dans une recherche contingente et largement distanciée vis-à-vis de l'organisation. Le manque de fondements conceptuels suffisamment étayés justifie une approche exploratoire. L'article repose sur l'étude de cas d'entreprises industrielles qui ont adhéré au projet proposé par les chercheurs et qui ont inscrit d'emblée la démarche du BSC dans leur réflexion stratégique. Cela offrait dès lors un terrain propice pour notre étude. Les deux cas présentent l'originalité de nous avoir confronté à une même observation : si le BSC semble avoir été utilisé pleinement durant la phase de conception de la stratégie, il a été peu exploité, voire abandonné, dans la phase de contrôle de la mise en œuvre. C'est la volonté de rechercher des explications à ce constat qui nous a conduits à interroger le BSC par rapport au modèle de Simons (1995), notamment en posant la question de ses apports en tant que levier de contrôle interactif.

Sur un plan pratique, il s'agit de savoir si les responsables peuvent utiliser le BSC pour formaliser leur stratégie et favoriser leur mise en œuvre. Peut-on identifier une démarche de

conception efficace ? Quelles sont les conditions de succès ou d'échec de la mise en œuvre du BSC ? Quel est son apport effectif à la stratégie ?

L'article tente d'apporter une réponse, peu élucidée par Kaplan et Norton, sur l'utilisation du BSC en tant que levier de contrôle interactif. En d'autres termes, la problématique de cet article porte sur la question suivante : les BSC peuvent-ils intervenir dès la phase de formation des stratégies émergentes, ou leur intérêt réside-t-il aussi ou uniquement dans le contrôle de la mise en œuvre des stratégies délibérées ?

La première partie de l'article présente le cadre conceptuel et méthodologique de la recherche. La deuxième partie tire les enseignements des deux études de cas.

## **1. Le cadre conceptuel et méthodologique : une approche processuelle du contrôle de gestion stratégique**

Le cadre conceptuel mobilisé dans la recherche est le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995). En s'intéressant aux processus stratégiques, il relève d'une démarche processuelle, permettant de discuter de la formation de la stratégie, de sa mise en œuvre et du rôle du contrôle dans ces différentes étapes. L'analyse de ce cadre conceptuel (1.1.) justifie de faire appel à une méthodologie de type longitudinal, centrée sur des études de cas (1.2.).

### **1.1. De l'alignement stratégique à la formation des stratégies émergentes : un cadre conceptuel fondé sur le modèle des leviers de contrôle**

Le BSC peut être présenté à la fois comme un levier de contrôle diagnostic permettant de contrôler les stratégies délibérées et comme un levier de contrôle interactif favorisant l'émergence de stratégies nouvelles. Il s'agit ici de discuter de ces deux approches du BSC en montrant leurs enjeux et leurs limites.

#### *1.1.1. Le BSC, un dispositif généralement présenté comme un levier de contrôle diagnostic*

Les exemples présentés par Kaplan et Norton décrivent le BSC davantage un mode de contrôle de type diagnostic. Cette impression est renforcée dans leur dernier opus (Kaplan et Norton, 2007), consacré à l'alignement stratégique.

Le BSC est présenté par Kaplan et Norton (2007) comme le fer de lance d'un dispositif de déploiement de la stratégie depuis le sommet stratégique jusqu'aux unités opérationnelles. Les auteurs introduisent cependant une innovation intéressante consistant à poursuivre l'alignement jusqu'aux partenaires externes de l'entreprise. Le chapitre 2 de l'ouvrage (Kaplan et Norton, 2007, pp. 43-57), est tout à fait illustratif de la démarche en ce qu'il consiste à reprendre la séquence classique observée par Chandler (1962) auprès de grands groupes multidivisionnels du début du 20<sup>ème</sup> siècle, selon laquelle *la structure suit la stratégie*. Le BSC est présenté alors comme « *un système permettant d'aligner stratégie et structure* » (Kaplan et Norton, 2007, p. 54).

Une telle représentation du BSC intègre celui-ci dans un dispositif d'alignement stratégique qui s'inscrit dans un processus délibéré ou normatif de la stratégie. Le positionnement stratégique de l'entreprise est défini *a priori* par ses dirigeants et fait l'objet d'une déclinaison hiérarchique et fonctionnelle.

Lorsque l'on étudie les nombreux exemples de BSC présentés notamment par Kaplan et Norton eux-mêmes, nous sommes ainsi confrontés à plusieurs impressions : en premier lieu, le BSC semble, dans de nombreux cas, relever d'une logique déterministe, verticale et formalisée ; en second lieu, bien que le BSC se présente d'emblée comme un modèle équilibré, la lecture des cartes stratégiques citées en exemple, nous révèle des schémas « *causes-effets* » finalisés en direction de l'axe financier. Une hiérarchie des axes, dans lequel la perspective « *actionnaire* » occupe le premier rang, semble plus ou moins explicitement prédominer. Nous nous trouvons en présence d'un modèle normatif de la performance. Finalement, le BSC semble prêter le flanc à des critiques similaires à celles formulées par Mintzberg (1994) à l'encontre de la planification stratégique : il procède d'un processus descendant, la stratégie est décidée au sommet de la hiérarchie et se décline de haut en bas dans les divers centres de responsabilité ; il s'inscrit dans un processus rationnel et formalisé, linéaire dans le temps et dans l'espace. Les moments de conception et de mise en œuvre de la stratégie, le temps de la réflexion et celui de l'action, de même que les différentes logiques fonctionnelles, sont ainsi décomposés et cloisonnés.

La méthodologie du BSC relèverait en définitive d'une approche hiérarchico-descendante, normative et rationnelle, qui cadre difficilement avec les modèles non normatifs de la stratégie que sont les modèles entrepreneuriaux ou d'apprentissage (Mintzberg, 1994, Mintzberg et al., 1999). Le processus entrepreneurial peut être perçu comme un système global, dans lequel les processus stratégiques y sont moins enclins à découper les problèmes de manière fonctionnelle. Contrairement au modèle de la planification stratégique, la synthèse semble plus importante que l'analyse. De même, réflexion et action, conception de la stratégie et mise en œuvre, participent d'un processus continu, de type heuristique ou incrémental, et non d'un processus discret dans lequel les phases de formation de la stratégie sont cloisonnées dans le temps et dans l'espace.

La vision classique du BSC n'intègre donc pas la possibilité de stratégies émergentes, de ruptures et de changements de cap stratégique. Elle ne tient pas compte de l'incertitude stratégique qui résulte des risques qui pourraient menacer voire invalider la stratégie actuelle. Plusieurs auteurs évoquent ainsi les rigidités du BSC. Pour Maisel (1992), par exemple, le BSC ne doit pas inhiber la pensée stratégique. De même Nørreklit (1999) considère que le BSC présente un risque de rigidité, en ce qu'il mesure ce qui est requis pour concevoir une stratégie, sans s'interroger sur ce qui peut bloquer ou attaquer la stratégie. Le modèle procède d'une approche statique qui ne prend pas en compte les sauts stratégiques, les stratégies de rupture (Nørreklit, 1999, p. 78). L'auteur précise que si Kaplan et Norton recommandent que le BSC constitue la base d'un apprentissage en double boucle, cela ne semble pas clairement compatible avec la méthode hautement mécaniste, hiérarchiquement « *top-down* » qu'ils décrivent dans leur modèle. Le BSC apparaît donc dans une forme rigide qui ignore ce qui bloque ou attaque la stratégie, en particulier la nature changeante de l'environnement dans un contexte d'économie de l'innovation. Pour Voelpel et al. (2006), il en résulte une approche statique qui ne prend pas en compte les sauts stratégiques et les stratégies de rupture. En fait, cette critique découle de la difficulté à formaliser les connaissances relatives à la stratégie qui

sont souvent tacites et imprévisibles. En soulevant ainsi le caractère statique du BSC, n'hésitant pas à le qualifier de « *tyrannique* » dans un contexte d'économie de l'innovation, les auteurs préconisent une approche beaucoup plus systémique et récursive de construction de la carte stratégique dans laquelle l'innovation, loin de se cantonner à l'axe apprentissage, s'intégrerait dans l'ensemble des axes.

En définitive, dans sa version canonique, le BSC intervient essentiellement au stade de la mise en œuvre et du contrôle de la stratégie. En cela, il se présente avant tout comme un système de contrôle diagnostic. Cependant, il semble présenter davantage de potentialités comme outil de contrôle interactif.

### *1.1.2. La pertinence du BSC comme levier de contrôle interactif*

Le modèle de l'alignement stratégique qui sous-tend le BSC, cadre bien avec celui de la planification stratégique. Comme le note Simons (1995), la vision traditionnelle de la planification stratégique et du contrôle associe la planification stratégique avec la formation de la stratégie et le contrôle avec sa mise en œuvre. La planification stratégique apparaît dès lors comme un outil de contrôle diagnostic (Simons, 1995, p. 115). Cependant, Simons (1995) propose d'inverser la relation traditionnelle entre stratégie et contrôle en associant le contrôle interactif avec la formation de la stratégie et la planification stratégique avec la mise en œuvre de la stratégie (1.1.3.1.). Le BSC peut dès lors devenir un levier de formation des stratégies émergentes (1.1.3.2.)

#### **1.1.2.1. Inverser la relation entre stratégie et contrôle : les enjeux du contrôle interactif**

En focalisant l'attention sur les incertitudes stratégiques et les opportunités nouvelles, le contrôle interactif intervient dès la formation de la stratégie : « *interactive control systems are use to guide the bottom-up emergence of strategy* » (Simons, 1995, p. 98). Simons montre comment des actions locales peuvent générer un élan et, à travers l'apprentissage, se rassembler en nouvelles stratégies (Simons, 1995, p. 99). Il se réfère ainsi aux stratégies émergentes telles que les décrivent Mintzberg et al. (1999). Le concept de stratégie émergente « *ouvre la voie à l'apprentissage, parce qu'il reconnaît le droit de l'entreprise à faire des expériences. Une action isolée sera menée, des retombées seront observées, et le processus continuera jusqu'à ce que l'entreprise se rassemble sur un modèle, qui deviendra sa stratégie* » (Mintzberg et al., 1999, p. 198). En d'autres termes : « *L'entreprise a pris des mesures, l'une après l'autre, qui ont fini par converger pour donner une certaine cohérence, ou schéma* » (Mintzberg et al., 1999, p. 21).

Le principal enjeu du contrôle interactif porte sur le pilotage et la formation des stratégies émergentes. Pour Simons (1995), c'est l'affaire du top-management, qui doit stimuler un dialogue interactif au sein de l'entreprise : « *through dialogue, debate, and learning that surrounds the interactive process, new strategies emerge* » (Simons, 1995, p. 102). Il devient dès lors intéressant de s'interroger sur les opportunités offertes par le BSC en tant que levier de contrôle interactif.

### 1.1.2.2. Le BSC : un système de contrôle interactif, levier de formation des stratégies émergentes

Kaplan et Norton, dès leurs premières publications, ouvrent la voie à une approche interactive du BSC en suggérant que celui-ci peut constituer un dispositif favorisant les stratégies émergentes et l'apprentissage organisationnel (Kaplan et Norton, 1998, p. 29). Cela est encore plus précis dans l'ouvrage de 2001, dans lequel ils indiquent que le BSC peut être utilisé en tant que levier de contrôle interactif, en précisant que « certaines applications de BSC ont échoué parce que les organisations n'ont utilisé le tableau de bord que pour le diagnostic et n'ont pas réussi à tirer les bénéfices d'apprentissage et d'innovation du système interactif » (Kaplan et Norton, 2001a, p. 378). Dans une publication portant sur les fondements conceptuels du BSC, Kaplan (2009) reconnaît que Norton et lui-même, envisageaient au départ le BSC comme un système de contrôle diagnostique. Des expériences relatées par plusieurs dirigeants de société ayant développé un BSC, les convainquirent ensuite que « le BSC peut opérer d'une manière bien plus efficace qu'utilisé comme un système de contrôle des performances et de reporting » (Kaplan, 2009, p. 1263). Ces expériences montraient en effet que le BSC pouvait être utilisé, comme un levier de contrôle interactif (Kaplan, 2009 ; Kaplan et Norton, 2001b). Nørreklit (2000) préconise également une démarche interactive : « *la solution recommandée par Simons (1995, p. 92) est que le top management, d'un côté, encourage les collaborateurs à entreprendre un processus continu de recherche afin de prendre en compte les menaces et opportunités externes et, d'un autre côté, crée un réseau par lequel l'information est partagée* » (Nørreklit, 1999, p. 78).

L'utilisation du BSC dans le cadre d'un contrôle interactif semble alors offrir des perspectives prometteuses. Sur un plan méthodologique, cela renvoie davantage à des modes de management participatifs, « *bottom-up* » et transversaux, favorisant précisément l'interaction des acteurs au sein de l'organisation au cours d'un processus collectif de co-construction d'une carte stratégique et, par là même, d'une représentation collective de la performance. Il s'agit davantage ici de s'inscrire dans une démarche constructiviste du BSC. Celui-ci ne s'imposerait plus *a priori* aux acteurs, mais devrait « *émerger* » au terme d'un travail d'élucidation collective de la stratégie et de la construction interactive d'une carte stratégique. Le rôle de « *top management* », consisterait à stimuler et animer une telle interaction au sein de l'organisation, mais en aucun cas à imposer un modèle normatif prédéfini à l'avance. Bien plutôt, c'est dans l'échange à travers des processus de communication participatifs que pourrait se construire un modèle de BSC.

Pour conclure cette analyse conceptuelle, l'utilisation du BSC en tant que système de contrôle diagnostique ou en tant que levier de contrôle interactif, suscite plusieurs interrogations :

Pour Mintzberg et al. (1999), toute stratégie se doit de conjuguer stratégies délibérées et stratégies émergentes : « *exercer un contrôle tout en favorisant l'apprentissage* » (Mintzberg et al., 1999, p. 22). Contrôle diagnostique et contrôle interactif, loin de s'opposer, constituent en fait les deux faces complémentaires d'un système de contrôle de gestion. En les conjuguant ainsi, l'organisation pourrait concilier deux exigences contradictoires : l'aptitude à innover, gérer les incertitudes stratégiques, saisir de nouvelles opportunités et favoriser l'éclosion des stratégies émergentes, au moyen d'un contrôle interactif ; la maîtrise des variables critiques de performance, sur une sphère stable d'activités parvenues à maturité et dans le cadre de la mise



en œuvre des stratégies délibérées, à l'aide de systèmes de contrôle diagnostic. Comme l'a montré March (1991), les organisations sont souvent confrontées à la nécessité de gérer simultanément des problématiques contradictoires, les unes relevant de l'exploration, les autres de l'exploitation. Pour O'Reilly et Tushman (2004), une réponse structurelle à ces paradoxes réside dans la mise en place d'organisations ambidextres. Le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995), en opérant une division du travail entre contrôle interactif et contrôle diagnostic, s'inscrit dans une telle logique. Une question se pose alors sur les interrelations entre les deux systèmes : doit-on les envisager de manière cloisonnée, ou au contraire, existe-t-il des interactions et des apprentissages mutuels entre contrôle interactif et contrôle diagnostic ? Il convient également de s'interroger sur les recommandations de Simons (1995) consistant à dédier un seul dispositif de contrôle de gestion au contrôle interactif, les autres systèmes relevant du contrôle diagnostic. Un même dispositif de contrôle, ne pourrait-il pas être utilisé, selon différentes phases de son cycle de vie, tour à tour de manière interactive et de manière diagnostique ?

Cela nous conduit à nous interroger sur les phases d'utilisation du BSC dans le processus stratégique de l'entreprise. La vision diagnostique du BSC suggère une utilisation plutôt en aval, lors du contrôle de la mise en œuvre des stratégies délibérées, tandis qu'une représentation interactive tendrait à suggérer une utilisation du BSC, en amont, durant la formation de la stratégie. Serait-il dès lors envisageable de concevoir un cycle d'utilisation du BSC, d'abord de manière interactive, lors de sa conception, en vue de formuler et formaliser la stratégie, ensuite en tant que contrôle diagnostic durant les phases de déploiement et de mise en œuvre des stratégies ? Cela nous renvoie à la question du cycle de vie des innovations managériales et des outils de gestion au sein des organisations.

Seules des études de cas, de type longitudinal, peuvent nous permettre d'apporter des éléments d'information sur ses interrogations.

## **1.2. Une méthodologie longitudinale fondée sur l'étude de deux cas**

Pour mener à bien notre recherche, l'étude de cas (Eisenhardt 1989 ; Yin 1994), s'est présentée comme la méthode la plus cohérente. Une telle approche s'inscrit dans une méthodologie qualitative fondée sur la recherche action, dont il convient de préciser les caractéristiques (1.2.1.), avant de présenter les deux organisations au sein desquelles nous avons conduit nos observations (1.2.2.).

### *1.2.1. Une méthodologie qualitative*

Le phénomène d'observation est dynamique par nature : le problème consiste à mettre en évidence le processus de conception et de mise en œuvre des BSC à la lumière des observations relevées dans le cadre d'une recherche action réalisée au sein de deux entreprises industrielles localisées dans le Sud de la France. Plus précisément, au-delà de ces deux expériences de développement d'un BSC, il s'agit de décrire, comprendre et expliquer les interactions dynamiques entre la conception, l'implémentation et l'utilisation de dispositifs de contrôle de gestion d'une part et les mécanismes de formation et de mise en œuvre de la stratégie d'autre part. Par cette approche, il s'agit de fournir une contribution aux questionnements théoriques actuels sur les relations entre processus stratégiques et contrôle de

gestion. La méthodologie développée présente ainsi plusieurs caractéristiques : nous nous inscrivons dans une approche qualitative de terrain dans laquelle les chercheurs interagissent avec une organisation et ses acteurs en vue de contribuer à la construction d'une théorie. Comme l'indiquent Ahrens & Chapman (2006), « doing qualitative field studies is not simply empirical but a profoundly theoretical activity. With qualitative methodology goes an acknowledgment that the field is itself not just part of the empirical world but is shaped by the theoretical interests of the researcher ». Les liens entre théorie et données empiriques procèdent dès lors de boucles réflexives. Ainsi, si le cadre conceptuel des leviers de contrôle de Simons (1995) constitue le prisme à travers lequel nous construisons nos questions de recherche, les observations empiriques relevées sur le terrain participent à l'enrichissement de ce questionnement. La démarche s'inscrit dans une approche processuelle dans laquelle il s'agit de décrire, analyser et expliquer le quoi, le pourquoi et le comment d'une séquence d'actions individuelle ou collective, en se fondant sur l'hypothèse selon laquelle la réalité sociale ne constitue pas un état stable, mais relève d'un processus dynamique (Pettigrew, 1997, p. 338). Pour les tenants de l'approche processuelle (Hinnings, 1997 ; Pettigrew, 1997,...), les méthodologies qualitatives et l'étude de cas longitudinale apparaissent comme particulièrement cohérentes dans une telle perspective. La réalité sociale est dès lors envisagée comme « emergent, subjectively created, and objectified through human interaction » (Chua, 1986, p. 615, cited by Ahrens & Chapman, 2006, p. 819). En cela, nous nous inscrivons dans la perspective d'une méthodologie constructiviste, dans laquelle les chercheurs interagissent avec leur terrain, dans le cadre d'une recherche action à visée transformatrice. Si, comme le notent Kasanen et al. (1993), de telles approches demeurent encore très rares dans la recherche en management accounting, cela semble évoluer aujourd'hui avec le développement de recherches fondées sur la méthodologie de la recherche action. Une perspective intéressante nous est ainsi apportée par Kaplan (1998) qui plaide en faveur d'une approche appelée « innovation action research », consistant à développer de nouvelles théories et pratiques à travers l'expérimentation sur le terrain de pratiques innovantes. Kaplan fait ainsi référence tout particulièrement à ses travaux avec Norton sur le BSC. Or, précisément, notre recherche vise à expérimenter par une recherche action, une perspective innovante, peu explorée par Kaplan et Norton : l'utilisation du BSC comme levier de contrôle interactif participant à la formation des stratégies émergentes.

### *1.2.2. Méthodologie des deux cas : le choix pour une observation longitudinale et participante*

Pour aborder la question du rôle joué par le BSC, un dispositif méthodologique particulier, centré sur des approches qualitatives, a été adopté dans notre recherche. Une méthodologie adéquate a consisté en une étude longitudinale prenant la forme d'une observation participante étalée sur plusieurs années dans deux entreprises industrielles et commerciales. Ces deux objets d'étude ont été choisis pour trois raisons. D'abord, le choix s'est porté sur des unités industrielles parce que la représentation des performances a été jugée plus facilement structurable que sur un autre objet d'étude. Ensuite, notre choix a porté sur des unités situées à un niveau intermédiaire entre le sommet stratégique et l'exécution ce qui permettait alors de bien observer les différents aspects de l'intégration des performances. Enfin, ces unités de production ont été sélectionnées en raison de la volonté des dirigeants d'adhérer au projet de recherche et de leur insatisfaction relative aux tableaux de bord existants. Séduits par le caractère intégré et équilibré du BSC, ils ont donc accepté de mettre en œuvre les moyens

nécessaires pour concevoir un tel outil. Pour des raisons de confidentialité, les deux cas portent le nom d'AMIDON et de MECATRONIC.

### **1.2.2.1. Le cas AMIDON**

AMIDON est une entreprise industrielle appartenant à un groupe leader mondial des emballages en carton ondulé. Il s'agit d'une cartonnerie qui compte environ 200 personnes avec en 2005 une production de 40 000 tonnes de carton et un chiffre d'affaires de 40 000 k€. La méthode d'investigation a pris la forme d'une participation des chercheurs à l'élaboration du BSC avec l'arbitrage de la direction. Une fois le BSC établi, les perceptions des acteurs ont été recueillies et un suivi des utilisations a été réalisé. Afin d'articuler le BSC avec la stratégie, les chercheurs n'ont pas adopté la vision déterministe initiale de Kaplan et Norton qui voudrait que le BSC ne soit qu'un outil d'exécution ou de déploiement d'une stratégie fixée à l'avance (Kaplan et Norton, 2001a ; Mouritsen et al., 2002). Ils ont au contraire défendu auprès des dirigeants une démarche constructiviste dans laquelle le BSC intervient dès la conception de la stratégie ce qui peut permettre aux dirigeants de construire et faire évoluer en permanence la stratégie de l'entreprise (Simons, 1995 ; Mooraj et al., 1999 ; Chabin et al. 2003).

Le choix des méthodes d'investigation utilisées peut être décrit selon les trois phases de réalisation du projet :

- Première étape : La méthodologie de formalisation de la stratégie de l'établissement

Plusieurs réunions ont d'abord été organisées afin d'explicitier la stratégie de l'établissement. Elles ont mobilisé les principaux dirigeants de l'unité de production soient: le directeur d'établissement, la directrice commerciale, le directeur de production, le directeur administratif et financier et la responsable qualité. Elles ont permis ainsi de définir collectivement le projet stratégique régional de l'entreprise. Ensuite, après constitution de trois groupes de travail, des réunions ont eu lieu afin de rechercher les facteurs clés de succès c'est-à-dire les axes de changement majeurs qui sont indispensables pour accéder à la vision stratégique de l'organisation. Ces groupes pluridisciplinaires ont été constitués du directeur régional d'établissement, des principaux cadres dirigeants et de certains responsables de processus. Au cours des réunions, une analyse de type forces et faiblesses et menaces et opportunités a été menée et exprimée pour chacun des axes exprimés par le BSC.

- Deuxième étape : La méthodologie de conception du BSC

Pour que le projet soit viable, c'est-à-dire accepté et utilisé par tous, des réunions ont été organisées par processus afin de déterminer leurs objectifs, leurs facteurs clé de succès, leurs variables d'action et leurs indicateurs de performance. La définition des processus s'est faite à partir de la cartographie établie dans le cadre de la certification. Chaque réunion de processus a fait participer les membres du processus concerné mais aussi du personnel des autres processus qui dépendent ou interagissent avec lui. Leur organisation a commencé par demander à chaque participant de décrire quelles sont selon lui les trois missions principales du processus étudié. Les réponses individuelles ont ensuite été regroupées et chacun a dû s'expliquer sur ses propositions. Une confrontation des réponses individuelles a alors été soumise à un débat afin de dégager un consensus sur les indicateurs les plus pertinents. Pour que les choix exprimés soient les plus clairs possibles, une représentation sous forme de

diagramme d'Ishikawa a alors été adoptée pour chacune des missions du processus. Au final, le travail de chaque groupe de processus a conduit à l'établissement d'un tableau de bord de processus. Des réunions ont ensuite été organisées avec l'équipe de direction afin de synthétiser les tableaux de bord de processus en une première ébauche de BSC pour Amidon.

- Troisième étape : Méthodologie de suivi des utilisations du BSC

Durant cette phase, des entretiens semi-directifs ont été effectués avec les membres du comité de direction afin de comprendre le rôle joué par le BSC chez Amidon. L'objectif de ces entretiens a été double : d'une part, déterminer la pertinence et l'utilité du BSC et, d'autre part recueillir des informations quant aux attentes des utilisateurs potentiels du BSC et à l'opportunité d'apporter des améliorations.

### **1.2.2.2. Le cas MECATRONIC**

Créé en 1977, MECATRONIC fabrique des pièces et des ensembles mécaniques de haute précision, principalement utilisés dans le secteur du forage et des outils de mesure pour l'industrie du pétrole et du gaz. Située à Béziers, au Sud de la France, MECATRONIC présente un chiffre d'affaires évalué à 24 millions d'euros en 2007 et emploie aujourd'hui près de 130 personnes. Le chiffre d'affaires a ainsi été triplé entre 2004 et 2007 et l'entreprise affiche d'excellents résultats en termes de bénéfice et de rentabilité financière.

MECATRONIC constitue le vaisseau amiral du groupe « Rochette Investissement » dont le propriétaire, Daniel Rochette, a délégué la gestion à un jeune Directeur Général : Eric Espinosa.

Le père de l'actuel actionnaire possédait initialement un groupe industriel localisé à Saint-Etienne. Il a créé MECATRONIC à Béziers en 1977, après avoir pris conscience de la nécessité de développer une proximité auprès de son client historique : Cameron Béziers, filiale d'une société américaine et leader dans la fourniture de produits d'équipement de flux, des systèmes et des services liés au pétrole, au gaz et aux industries de transformation.

Depuis le commencement, le dirigeant de MECATRONIC était Daniel Rochette. Cameron Béziers représente plus de 90 % du chiffre d'affaires de la société et considère celle-ci comme un atelier externalisé. Bien que MECATRONIC soit profitable, la dépendance vis-à-vis de Cameron apparaît rapidement comme une menace et conduit M. Rochette à recruter Eric Espinosa. Le DG, premier ingénieur nommé dans la société, est doté d'une solide expérience dans la production. Dès son arrivée, il suit une formation approfondie en gestion stratégique, qu'il mettra immédiatement en pratique. En 2005, Sacha Expert, jeune ingénieur, quitte Cameron pour rejoindre Eric Espinosa et occuper un poste de responsable commercial qui va, très rapidement s'étendre aux fonctions de directeur commercial et des achats, sous l'intitulé « Business Manager » (BM). En 2007, Sacha Expert, va compléter sa formation d'ingénieur par l'obtention d'un diplôme de MBA, préparé en formation continue, au sein d'une école de management.

Dans le cas de Mecatronic, l'accès aux sources primaires a été facilité par un contact direct et régulier avec le Directeur Général (DG), le Directeur commercial et des achats (BM, « Business Manager ») et les membres d'un Comité de Direction (CD) élargi aux chefs de lignes (CL), dans le contexte d'une recherche action, engagée depuis octobre 2006. Le CD était composé des cadres suivants : DG, BM, Directeur Administratif et Financier (DAF),

Directrice des Ressources Humaines (DRH), Directeur de Production (DP), Responsable Qualité (RQ). Ces contacts ont pris forme à travers des réunions de travail et divers entretiens semi-directifs avec les cadres concernés.

La recherche action a porté sur la conception d'un BSC. Après avoir présenté le modèle aux membres de l'équipe dirigeante, le rôle des chercheurs a consisté à animer plusieurs réunions de travail avec les acteurs, tout en leur laissant des espaces de discussion hors de leur présence. Des entretiens individuels ou de groupe ont été menés avec les membres du CD et trois CL, à la fin de l'expérience. Il s'est alors agi d'établir un bilan de synthèse de celle-ci, en recueillant les impressions des différents acteurs impliqués. Ces matériaux ont été complétés par des entretiens semi-directifs conduits auprès de deux clients principaux ainsi que du responsable d'une entreprise de sous-traitance avec laquelle l'entreprise s'inscrit dans des relations de coopération. Cela a permis une triangulation d'information. Les entretiens et débats en réunion ont été enregistrés, retranscrits en totalité et analysés thématiquement.

Les résultats, mis en évidence grâce à la méthodologie adoptée dans les deux cas, nous permettent d'illustrer le rôle joué par le BSC en tant que levier du contrôle interactif ou en tant que système de contrôle diagnostic. Le caractère longitudinal de la recherche permet d'abord de mieux comprendre les caractéristiques du processus de construction d'un BSC et de savoir dans quelle mesure il se traduit ou non par une vision partagée de la stratégie. L'analyse du contenu du BSC permet ensuite de s'interroger sur sa capacité à résumer la stratégie de l'entreprise et ses conditions de mise en oeuvre. Enfin, le suivi de l'utilisation du BSC est susceptible de permettre de savoir si ce dernier participe ou non à l'adaptation de la stratégie. En particulier, il contribue à savoir si la formalisation sous forme de BSC est nécessaire pour concevoir, mettre en oeuvre et faire évoluer les stratégies. Il importe à présent de tirer les enseignements de l'étude des deux cas.

## **2. Le BSC à l'épreuve de l'expérience : les enseignements de deux études de cas**

Les résultats des deux études de cas montrent à la fois l'apport du BSC en tant que levier de contrôle interactif (2.1.) et l'échec relatif du BSC comme système de contrôle diagnostic (2.2). Ils nous conduisent alors à nous interroger de manière plus générale sur les rapports entre BSC et les leviers de contrôle (2. 3.).

### **2.1. L'apport du BSC en tant que levier de contrôle interactif**

Chez AMIDON comme chez MECATRONIC, le BSC semble avoir joué son rôle en tant que système de contrôle interactif. En effet, dans les deux cas, la détermination du BSC a permis de faire émerger une stratégie et de la formaliser.

#### *2.1.1. Le BSC, un processus d'élucidation collective de la stratégie favorisation la formation des stratégies émergentes*

Chez AMIDON, le projet BSC a d'abord permis aux membres de l'équipe de direction de l'établissement de faire parler de la stratégie afin que ceux-ci s'engagent collectivement sur un projet stratégique commun. Les premières réunions restreintes au comité de direction ont donc conduit à définir une vision stratégique qui a été résumée de la manière suivante : « Etre les meilleurs sur nos marchés pour assurer la pérennité de l'entreprise ». Les dirigeants ont clairement opté alors pour une stratégie de différenciation qui se traduit pour Amidon, non pas par la vente uniquement de carton, mais avant tout par la vente d'un service global au centre duquel se trouve un produit élaboré pour un client en particulier et souvent, en partenariat avec ce client. Dans un second temps, les réunions organisées par groupes de travail associant outre l'équipe de direction, certains responsables de processus, ont permis d'identifier les facteurs clés de succès permettant d'accéder à la vision stratégique. En particulier, le modèle du BSC a été utilisé afin d'exprimer les facteurs clé de succès selon chaque axe du BSC. Ensuite, la définition de ces facteurs clés de succès a permis d'affiner la vision stratégique d'Amidon. Celle-ci se résume aux deux dimensions suivantes :

- « Etre présent sur toute la gamme des besoins de ses clients en matière d'emballage en carton »;
- « Etre l'unique prestataire des solutions d'emballage carton chez son client par la compréhension de son projet ».

Chez MECATRONIC, l'étude a coïncidé avec la volonté des dirigeants d'introduire un management participatif en impliquant de façon plus active les Chefs de ligne dans les orientations stratégiques de l'entreprise. L'idée était de favoriser leur responsabilisation et leur l'autonomie, dans une démarche « *bottom-up* », en leur demandant davantage d'initiatives, de réactivité et de prise de risque. Leur participation au Comité de Direction, devait également favoriser les échanges et transferts de connaissances, entre chefs de ligne, dans une démarche transversale.

Les dirigeants semblaient entretenir par ailleurs une attitude ambiguë à l'égard du contrôle de gestion : d'une part, ils ont exprimé à plusieurs reprises leur insatisfaction vis-à-vis du système actuel et leur volonté de le perfectionner ; d'autre part, comme l'illustre leur réticence à l'égard des budgets, tout en étant conscients de la nécessité de disposer d'outils de contrôle, ils semblaient redouter dans celui-ci, un risque de rigidité accrue, voire d'enfermement dans la routine. Comment, dès lors, construire un dispositif de contrôle permettant à la fois de maîtriser les facteurs clés de succès de l'entreprise en vue de maintenir un avantage concurrentiel durable, mais en même temps suffisamment habilitant et stimulant, pour favoriser les stratégies émergentes et le développement des capacités dynamiques ? Telle était la problématique qui s'offrait à nous.

Après avoir exposé le modèle du BSC au Comité de Direction dans un premier temps, puis aux Chefs de ligne dans un deuxième temps lors d'un Comité de Direction auquel ils ont été conviés, nous avons animé deux réunions, consistant à conduire une réflexion sur la stratégie et la vision. Très rapidement, il est apparu que les échanges entre les participants favorisaient un véritable processus d'élucidation et de reformulation de la stratégie. Cela s'est également produit lors de la conception de la carte stratégique. Là, après avoir exposé les objectifs et la méthode, nous avons laissé un délai d'un mois, aux différents participants, pour élaborer la carte stratégique. Plusieurs réunions ont été menées dans l'entreprise sous la conduite du Directeur Général et du Business Manager. Au terme de ce travail, nous avons réuni à

nouveau les acteurs en vue d'une mise en commun et de la mise en forme définitive de la carte stratégique. Nous avons procédé de même s'agissant du choix des indicateurs. Au terme du processus, plusieurs entretiens avec les dirigeants, les autres membres du Comité de Direction et avec trois chefs de ligne, ont été conduits afin de recueillir leurs impressions et d'établir un bilan de l'opération.

### *2.1.2. Le BSC, un processus de conduite du changement et de construction de représentations collectives sur la stratégie et sa mise en oeuvre*

Chez AMIDON, le projet BSC ne pouvait être viable que s'il était accepté et utilisé par tous. AMIDON a donc choisi d'impliquer l'ensemble des niveaux hiérarchiques de l'entreprise afin de susciter l'adhésion du personnel au nouveau système de pilotage.

La cartographie des processus établie dans le cadre de la certification a permis d'identifier des processus de réalisation (onduleuse, transformation, commercial, etc.) et des processus support (gestion comptables et financière, maintenance, achats, etc.) ainsi que les interactions entre processus. Si l'on prend l'exemple, du processus maintenance, les réunions ont fait appel au responsable maintenance, au responsable électricité (maintenance), au responsable production, et à un contremaître du processus transformation. Chacun des processus analysés a donné lieu à une définition collective des missions, des conditions de succès, des variables d'action et des indicateurs.

Au final, le travail de chaque groupe de processus a conduit à l'établissement d'un tableau de bord de processus. Une synthèse des tableaux de bord de processus a pu alors être établie et conduire à une première ébauche de BSC pour AMIDON. Elle a constitué l'aboutissement de l'élaboration de la carte stratégique qui a fait apparaître plusieurs chaînes de causalité. L'élaboration du BSC a suscité une forte implication de la direction. Ainsi, c'est sous son impulsion, que l'axe apprentissage innovation a été divisé pour que chaque axe comprenne au maximum 5 indicateurs. Un axe innovation a donc été créé montrant la volonté de l'entreprise de répondre de mieux en mieux à des clients toujours plus exigeants. L'axe apprentissage a quant à lui clairement affiché le désir du groupe de s'appuyer sur un personnel motivé, impliqué et compétent donnant ainsi tout son sens à l'objectif de force de proposition.

Finalement, le BSC d'AMIDON ne s'est pas confondu en une « collection » d'indicateurs structurés autour d'axes prédéfinis. Il constitue, avec les liens existant entre les indicateurs et l'explicitation des relations de causes à effet, une description de la stratégie pouvant favoriser sa mise en œuvre. La réflexion collective des acteurs pour formaliser la stratégie, puis définir des tableaux de bord de processus et, enfin réaliser le BSC, semble avoir joué un rôle positif dans l'apprentissage organisationnel et donc avoir conduit à une certaine forme de contrôle interactif. Tout d'abord, le projet BSC a permis de faire travailler ensemble des acteurs qui n'en avaient pas l'habitude. Le caractère pluri-fonctionnel des groupes de processus a fait prendre conscience à chacun des besoins et moyens des autres fonctions. La recherche collective de solutions aux problèmes rencontrés a donc eu un impact favorable sur le découplage des services de l'entreprise. Des ambiguïtés ont pu être levées et des synergies sont apparues. Par exemple, on s'est aperçu que des fonctions différentes effectuent à peu de choses près des tâches identiques, nécessaires au pilotage de leur activité. A partir de ce constat, des savoirs et des outils ont pu être mis en commun, afin d'éviter les doublons dans le travail de chacun. Egalement, les réunions par processus ont permis de faire émerger

et de formaliser les bonnes pratiques. Le fait de lister systématiquement les idées pendant les réunions a contribué à faire connaître et à diffuser dans l'organisation les bonnes pratiques. Les objectifs ont alors été fixés à partir des bonnes pratiques et leur respect a permis de savoir si la performance était atteinte. Le responsable de production confiait ainsi à propos de ces bonnes pratiques qu'elles constituaient la « vraie » prospection. En effet, parce que celles-ci sont en amont du résultat, le responsable en agissant sur elles est capable d'influer sur son résultat. Enfin, les objectifs, actions et indicateurs ayant été construits et mis en œuvre de manière collective, il devient plus logique de travailler ensemble à l'atteinte de ces objectifs. Cette démarche est donc innovante car auparavant chaque responsable oeuvrait seul avec ses propres outils pour maximiser sa performance sans forcément disposer des moyens d'action. Ici, l'interaction entre les différents services est renforcée car chacun est conscient de la pluri responsabilité de la performance. Ainsi, lorsqu'un écart significatif apparaît défavorable, on réunit les responsables concernés et c'est collectivement qu'une solution est recherchée.

Chez MECATRONIC, l'intérêt de l'expérience tient dans le processus de changement qu'elle a suscité au sein de l'entreprise. De l'aveu des dirigeants, cela a agi comme un support pédagogique permettant d'expliquer la stratégie et d'impliquer l'ensemble du collectif dans une vision stratégique commune. Les différentes séances de travail ont également permis un questionnement sur la stratégie et celle-ci a été affinée. Les chefs de ligne ont souligné également l'intérêt pédagogique du BSC et déclaré mieux comprendre désormais les orientations stratégiques de l'entreprise. Leurs propos suggèrent qu'ils se sentent davantage impliqués dans la stratégie de l'entreprise :

- *« On se sent plus impliqués. C'est bien de savoir où l'on va et pourquoi. Cela a permis de bien poser les choses. La stratégie, si ce n'est pas bien posé, ça peut être fumeux ! (...) Les choses ont plus de sens »* CL n°1. ;
- *« Avant, cela se déroulait en cascade. Incorporer les décisions stratégiques à un même niveau, c'est bien »* CL n° 3 ;

Deux d'entre eux ont précisé qu'ils avaient le sentiment d'avoir joué un rôle et influencé, par leurs remarques, la vision et les orientations des dirigeants :

- *« Ils avaient leurs idées, on a réussi à les faire changer d'avis »* CL n°2. ;
- *« Il y a des choses qui sont sorties en direct, en travaillant. Par exemple, lors des discussions sur certaines familles de produits ou nos propositions pour produire des kits complets chez Schlumberger ». CL. n°1.*

Cependant, si le BSC semble avoir réussi en tant que levier de contrôle interactif, il a échoué dans sa mission de contrôle des stratégies délibérées.

## **2.2. L'échec du BSC en tant que système de contrôle diagnostic**

Le recueil des perceptions sur les caractéristiques du BSC et de ses usages chez AMIDON illustre les difficultés du BSC à constituer un système de contrôle diagnostic efficace. Plus particulièrement, le BSC d'AMIDON s'est heurté au problème de la fixation des objectifs et à celui du choix des mesures.



Pour la majeure partie des indicateurs renseignés, la détermination des standards a découlé directement des choix budgétaires. Pour d'autres qui n'étaient pas fixés par le budget, les objectifs ont été plus difficiles à évaluer et se sont souvent limités comme, par exemple pour l'image de l'entreprise auprès de ses clients, à dire que celle-ci devait être meilleure sans pour autant dire dans quelle proportion celle-ci devait s'améliorer. Par conséquent, sans performance cible clairement quantifiée, il devenait difficile de savoir si la stratégie avait atteint ses objectifs. En outre, même si les acteurs ont été au cours de la procédure budgétaire impliqués dans la détermination des objectifs, ceux-ci ont été en définitive largement imposés en dernier ressort par certains membres de la direction d'Amidon. Les jeux de pouvoir au sein de la direction d'Amidon ont ainsi privilégié dans la fixation des objectifs de la société les visions financière et commerciale. Les autres fonctions se sont alors adaptées à leurs exigences ce qui était en contradiction avec la théorie d'une vision équilibrée du BSC. Enfin, pour les membres du comité de direction, les objectifs du BSC n'ont pas été couplés au système de rémunération et d'incitation ce qui pouvait freiner leur motivation dans la réalisation des objectifs stratégiques.

Concernant le choix des mesures, les BSC d'Amidon et de MECATRONIC se sont d'abord heurtés à leur subjectivité. Les indicateurs qualitatifs, comme par exemple, ceux relatifs à la satisfaction des clients et du personnel ont posé beaucoup de problèmes de mesure. L'attribution de notes s'est révélée très délicate avec en particulier la difficulté pour ces indicateurs à faire ressortir d'une période à l'autre une progression. En outre, le contrôle diagnostic nécessite des mesures complètes et tournées vers l'action. Or, d'après les personnes interrogées, dans les deux cas, les BSC en synthétisant l'information, conduiraient à trop centraliser. Ils appauvriraient l'information car le responsable d'une activité a besoin d'informations plus précises et plus détaillées. Ainsi, que veut dire un indice de satisfaction client agrégé ? Ne faut-il pas raisonner par type de client voire même par client ? Il y a lieu par exemple de distinguer les clients avec lesquels chaque entreprise est en situation de monopole et ceux avec lesquels elle est en situation de concurrence. S'agissant des premiers, elle n'a pas d'information sur la concurrence et risque de les perdre sans l'avoir vu venir. Alors que concernant les seconds, elle dispose de plus d'informations sur leurs initiatives et peut donc plus vite réagir. C'est pourquoi un responsable d'AMIDON nous a expliqué : « lorsque j'ai besoin d'une information, je vais la chercher directement dans le détail, au niveau des tableaux de bord opérationnels. Un indicateur synthétique ne m'est d'aucune utilité pour prendre des décisions et mettre en place des plans d'action ». De surcroît, la mesure d'un indicateur global peut paraître satisfaisante au premier abord, mais lorsqu'on s'y intéresse plus en détail des dysfonctionnements peuvent apparaître. Ainsi, dans le tableau de bord stratégique, le taux de déchet analysé dans sa globalité peut être inférieur au seuil fixé. Cependant, une analyse plus précise peut montrer qu'une même machine ou une même équipe obtiennent systématiquement un taux de déchet supérieur au maximum autorisé. C'est donc à partir uniquement du tableau de bord opérationnel, que des actions correctives peuvent être décidées comme une formation accrue du personnel concerné ou des opérations de maintenance plus poussées sur certaines machines. Dans cet exemple, le tableau de bord stratégique ne permet donc pas de piloter l'activité du responsable. En outre, le BSC présente une autre limite. S'agissant de reporting, les informations qu'il contient sont déjà connues lors de leur diffusion tant chez AMIDON que chez MECATRONIC. En effet, sa mise à jour n'intervient qu'à la fin de chaque mois. Ainsi, les indicateurs financiers sont diffusés en début de mois dès que la clôture est terminée par l'intermédiaire d'une plaquette des résultats

financiers. Par exemple, chez AMIDON, les taux de conformités internes et externes, le taux de déchets, les productivités font l'objet d'un fascicule mensuel très détaillé qui est ensuite distribué et commenté aux différents responsables de processus. D'autres indicateurs et les objectifs associés sont affichés dans l'usine et dans les services des fonctions support à destination des opérationnels. Leur évolution, mois par mois, est présentée sous forme de graphiques et de courbes afin d'en faciliter la lecture et d'accrocher le regard. Dans ces trois cas, les responsables ne peuvent pas se permettre d'attendre que les informations soient disponibles dans le tableau de bord stratégique pour agir. Les indicateurs choisis sont donc uniquement des indicateurs de résultat qui renseignent sur les résultats passés, déjà connus par les responsables avant les réunions des comités de direction. Ils ne permettent donc pas d'anticiper des problèmes pourtant récurrents à certains moments de l'année. Par exemple, si le BSC permettait d'anticiper une montée de l'absentéisme, des formations pourraient être décidées pour l'éviter. Or, aujourd'hui la mesure globale du taux d'absentéisme dans le BSC est rétrospective et est donc connue trop tard pour que ses effets puissent être amoindris et corrigés et ses causes profondes analysées en vue d'actions correctives. En fait, les dérives ont sans doute été déjà constatées et corrigées au niveau opérationnel car les mesures y sont plus précises et plus fréquentes. De la même façon, chaque année après la fermeture de l'usine en Août, les non conformités augmentent. Ce phénomène pourrait également être anticipé et peut-être empêché.

Finalement, de manière unanime, dans les deux cas, l'ensemble des personnes interrogées a estimé que le tableau de bord n'est pas prospectif, qu'il ne permet pas de mettre en place des actions correctives et qu'il constitue uniquement une synthèse des indicateurs déjà présents dans leur propre tableau de bord. Ainsi, un des responsables interrogés chez AMIDON nous a confié que *« le tableau de bord stratégique ne fait qu'apporter une information supplémentaire (...) mais celle-ci ne me sert en aucun cas à piloter mon activité au quotidien »*.

Chez AMIDON, d'outil prospectif, le tableau de bord stratégique s'est donc progressivement transformé en outil de reporting. Surtout, dans sa forme actuelle, le BSC ne semble pas utilisé pour élaborer la stratégie de l'entreprise ou pour suivre les résultats de sa mise en œuvre. Il ne constitue pas, d'après les dirigeants, un support de discussion et d'aide à la décision dans les réunions mensuelles du comité de direction. Le Directeur régional d'exploitation d'AMIDON déclare ainsi ne pas l'utiliser. Pour piloter son activité, il affirme n'avoir besoin quotidiennement que de trois chiffres clés : la masse salariale, le coût du transport et le rendement matière. Plus généralement les membres du comité de direction se plaignent du caractère rétrospectif du tableau de bord stratégique. D'après eux, le tableau de bord prospectif devrait être davantage tourné vers l'avenir avec un suivi des actions en cours. Il devrait davantage inclure des indicateurs de processus pour se focaliser sur ce qui va conditionner le résultat. La question se pose aussi du raccourcissement de la périodicité de production du tableau de bord prospectif. Ainsi, d'après le responsable administratif et financier, certaines informations pourraient être renseignées à la semaine afin d'en tirer une tendance mensuelle. Cela permettrait, d'après lui, de rendre le tableau de bord plus prospectif en permettant de faire des prévisions grâce à la tendance. Ce n'est pas l'avis du responsable de production qui soutient que le tableau de bord stratégique doit continuer à être alimenté au mois. En effet, selon lui, certains indicateurs s'ils étaient déclinés à la semaine perdraient toute leur signification.

Chez MECATRONIC, le projet BSC n'a pas été poursuivi, ce qui illustre l'échec de son utilisation comme outil de contrôle diagnostic. En revanche, les dirigeants de MECATRONIC envisagent de reconcevoir régulièrement leur carte stratégique et d'utiliser le BSC pour faire évoluer continuellement leur stratégie.

Dans les deux cas, les réunions, les rencontres informelles et les tableaux de bord opérationnels semblent davantage utiles à l'entreprise pour le contrôle diagnostic. Parce qu'ils portent sur des activités clairement circonscrites dans le temps et dans l'espace, ils paraissent davantage prospectifs et plus orientés vers l'action que le BSC. Du coup, ils permettent à la fois de mieux cibler le type d'action nécessaire et de réagir très rapidement. D'ailleurs, dans le cas Amidon, après la mise en place du BSC, ont été introduits de nouveaux tableaux de bord opérationnels non reliés de manière explicite au BSC. Cette évolution confirme qu'il semble illusoire de faire du BSC un outil de contrôle diagnostic car les conditions d'efficacité du contrôle diagnostic sont réunies avant tout pour le contrôle des systèmes opérationnels.

### **2.3. Synthèse générale sur l'expérience : un retour sur les rapports entre le BSC et les leviers de contrôle**

Les deux cas questionnent l'hypothèse d'indépendance relative des deux leviers de contrôle interactif et diagnostic telle que la présente Simons (1995). En effet, l'auteur précise que sur  $n$  systèmes de contrôle, un seul doit être dédié au contrôle interactif, les  $n - 1$  autres, doivent être réservés au contrôle diagnostic. Il convient dès lors de s'interroger sur l'utilisation du BSC à la fois comme levier de contrôle interactif et levier de contrôle diagnostic. Notamment, est-ce que dans sa conception le BSC sera différent selon qu'il est utilisable comme outil de contrôle diagnostic ou comme outil de contrôle interactif ? Sachant que les conditions des deux modes de contrôle diffèrent. Dans les deux cas, nous sommes partis sur l'hypothèse d'un seul BSC. Il en est ressorti, dans les deux cas, que le BSC s'est révélé être principalement un outil de contrôle interactif. S'il n'a pas joué son rôle de contrôle diagnostic, c'est qu'il n'a pas été conçu dans cet objectif. Dans les deux cas, il existait déjà différents systèmes de contrôle à même de jouer ce rôle : dans le cas Amidon, le contrôle budgétaire ou les tableaux de bord opérationnels ; dans le cas MECATRONIC, les tableaux de bord industriels et le système de diagnostic financier trimestriel. Dans les deux cas, se pose la question de savoir si le BSC pouvait se révéler utile pour apporter une information que n'apportaient pas ces différents outils.

Cela nous conduit également à nous interroger sur une hypothétique indépendance entre leviers de contrôle. Celle-ci doit-elle se traduire par une division du travail au sein de l'organisation, entre acteurs impliqués dans le contrôle interactif (en l'occurrence, le top-management) et acteurs chargés du contrôle diagnostic (sous la responsabilité du contrôleur de gestion par exemple) ? Ne risque-t-on pas d'aller ainsi à l'encontre du but recherché, à savoir, une interaction entre les différents acteurs au sein de l'organisation ? Dans les deux cas, la direction s'est fortement impliquée dans la phase de construction du BSC et à su mobiliser l'ensemble des acteurs autour du projet. En revanche, elle s'est désengagée du contrôle par le BSC durant la phase de mise en œuvre de la stratégie. Ceci parce que d'autres mécanismes de contrôle formels ou informels permettaient de contrôler plus rapidement la réalisation de la stratégie. Dans les deux cas, le pilotage par des tableaux de bord opérationnels permet aux responsables d'être informés sur des écarts par rapport aux objectifs

et donc de dérives par rapport à la stratégie. Les réunions de comité de direction permettent, de manière informelle, de rendre compte de ces dysfonctionnements et ensuite de proposer des actions correctives. Par ailleurs, certains outils comme, par exemple les budgets, sans avoir été prévus à cet effet, sont des sources d'interactions entre les responsables qui comme le souligne March (1991), peuvent fournir l'occasion d'une rationalisation *a posteriori*, permettant de réinterpréter les actions passées et de reformuler la stratégie. Le contrôleur de gestion sert alors d'interface entre les différents managers et joue un rôle de catalyseur dans la réflexion et la recherche d'améliorations. Le BSC peut alors jouer un rôle inattendu, comme l'illustre par exemple, le cas Amidon, en tant que système d'encadrement de la stratégie, ce qui au sens de Simons (1995) correspond aux systèmes de croyances et de limites. La construction collective du modèle de performance, inhérente au projet BSC, crée des représentations partagées et fournit alors un cadre de référence commun, à même de structurer la réflexion et l'action. Cela tendrait à signifier que l'hypothèse d'une indépendance entre leviers de contrôle résiste mal aux interrelations qui peuvent se nouer entre l'ensemble des systèmes de contrôle. Il semble permis d'envisager des processus d'apprentissage dans lesquels les divers systèmes de contrôle se nourrissent par leurs interactions.

Au-delà de cette question d'une indépendance spatiale, se pose également la question d'une indépendance temporelle. Ne peut-on pas admettre l'hypothèse de cycles dans les processus stratégiques et les leviers de contrôle associés ? On pourrait envisager ainsi, que durant des phases de formation des stratégies émergentes, le BSC soit utilisé en tant que contrôle interactif. Par la suite, lorsque les stratégies émergentes deviennent des stratégies délibérées, le BSC pourrait devenir un moyen de contrôle diagnostic. Cependant, nos deux cas tendent à contredire cette idée. Le BSC a joué pleinement son rôle comme outil de contrôle interactif favorisant l'émergence d'une stratégie. Par contre, le projet n'a pas été poursuivi pour contrôler la mise en œuvre de la stratégie. D'autres outils semblaient alors plus pertinents pour les acteurs, ce qui pose à nouveau la question de l'efficacité du BSC comme outil de contrôle diagnostic.

Au-delà de la question des relations entre systèmes de contrôle, on peut s'interroger sur la comparaison entre les caractéristiques attendues d'un contrôle interactif et celles du BSC.

Concernant en effet l'utilisation du BSC en tant que levier de contrôle interactif, si les deux cas montrent une expérience réussie de construction d'une stratégie, ils nous invitent cependant à émettre quelques réserves. L'intérêt du BSC réside dans ses vertus pédagogiques notamment lors de l'élaboration de la carte stratégique et les processus managériaux qu'il suscite tout particulièrement lors de sa phase de conception. Cependant, il est permis de s'interroger sur la pertinence de la carte stratégique qui apparaît comme très réductrice. Sa représentation linéaire semble mal traduire la complexité des causalités ce qui peut biaiser l'interprétation par les acteurs de la stratégie et du modèle de performance. Cependant, une telle simplification favorise aussi le partage des représentations ce qui offre des occasions d'échanges à la fois hiérarchiques et transverses, et ainsi fournit un cadre pour l'action. Là encore, nos cas fournissent un résultat inattendu : le BSC pourrait alors fournir un modèle de performance formalisé qui lorsqu'il suscite des discussions informelles permet de mieux traduire la complexité de la stratégie. Le cadre apparemment figé de la carte stratégique, dans les deux cas étudiés, constituerait une sorte de référentiel commun, un point de rencontre à partir duquel se structurent les discussions entre les responsables, à même de faire évoluer de

manière continue les représentations stratégiques. Ceci pourrait favoriser alors l'apprentissage en double boucle que Kaplan et Norton appellent de leur vœu.

### **Conclusion :**

L'une des principales limites du BSC tient dans la faiblesse de ses fondements théoriques (Norreklit, 2000). L'objectif de cet article était de rapprocher le BSC du modèle des leviers de contrôle de Simons (1995) pour discuter de son intérêt pour le contrôle stratégique.

Nos résultats montrent que les potentialités du BSC en tant qu'outil de contrôle de gestion stratégique sont à rechercher dans une approche interactive du processus stratégique alors qu'il est traditionnellement présenté comme un outil de contrôle diagnostic.

Cette démarche interactive nous conduit à nous interroger sur le rôle du contrôle de gestion dans les processus stratégiques et en particulier sur les conditions de l'alignement stratégique. Sur un plan spatial, il est apparu que le BSC ne devait pas forcément être utilisé dans une démarche de type top-down, mais contribuer davantage à un processus de co-construction de la stratégie par l'interaction entre les acteurs. Sur un plan temporel, nos observations montrent que par une utilisation interactive du BSC, le contrôle de gestion peut intervenir directement dans la formation de la stratégie et non plus uniquement dans le contrôle de sa mise en œuvre. Le contrôle de gestion stratégique s'inscrit dès lors dans un processus d'apprentissage continu dans lequel le BSC constitue un vecteur de reformulation permanente de la stratégie.

Celle-ci n'est plus donnée a priori, ou simplement considérée comme une boîte noire, mais se construit par des apprentissages collectifs. En cela, le contrôle de gestion ne relève pas seulement d'un processus discontinu de type cybernétique mais procède d'une démarche permanente d'apprentissage organisationnel. Dans ce cadre, le BSC n'obéit plus seulement à une rationalité substantive, mais s'inscrit dans une rationalité procédurale (Simon, 1976).

Sur un plan méthodologique, sans nier l'intérêt de démarches de recherche positivistes, notre étude s'appuie sur une démarche constructiviste, dans laquelle les processus de contrôle et de définition de la stratégie, font l'objet d'une co-construction par les acteurs et d'un processus d'élucidation collective favorisée par l'intervention des chercheurs. Les résultats prometteurs de l'étude nous invitent à poursuivre nos recherches dans cette perspective, en l'étendant, non seulement à d'autres cas, sur plusieurs périodes, mais également à d'autres dispositifs de contrôle de gestion stratégiques comme les budgets ou les systèmes de reporting.

Sur un plan pratique, nos recherches posent la question de l'intérêt d'une démarche interactive de conception et d'utilisation du BSC et notamment du rôle que peuvent jouer les contrôleurs de gestion dans l'animation de ces dispositifs. Ces derniers doivent-ils être les animateurs principaux de ces processus ou n'est-ce pas uniquement l'affaire du top-management, comme le suggère Simons (1995) ?

## Bibliographie:

- Ahrens Th., Chapman Ch. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory, *Accounting, Organizations and Society*, 31: 819-841.
- Anthony R. N. (1965). *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Graduate School of Business Administration, Boston : Harvard University Press.
- Chabin Y., Naro G., Travaillé D. (2003). Les tableaux de bord stratégiques entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention, *Actes du congrès de l'Association francophone de comptabilité*, Louvain.
- Chandler (1962). *Strategy and Structure. Chapters in the History of Industrial Enterprise*, Massachusetts Institute of Technology.
- Chapman C.S. (2005). *Controlling Strategy, Management, Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press, 191 p.
- Chua W.F. (1986). Radical developments in accounting thought, *The accounting Review*, LXII(4): 601-631.
- Eisenhardt, K. M., (1989). Building Theories from Case Study Research, *Academy of Management Review*, 14 (4): 532.
- Govindarajan V., Gupta A.K. (1985). Linking control systems to business units strategy : impact on performance, *Accounting, Organizations and Society*, 10 (1): 51-66
- Hinnins (1997). Reflections on Processual Research, *Scandinavian Journal of Management*, 13 (4): 493-503.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Paris : Editions d'Organisation.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001a). *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*. Paris : Eyrolles, Editions d'Organisation.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001b). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II, *Accounting Horizons*, 15 (2): 147-160.
- Kaplan R.S. (1998). Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice, *Journal of Management Accounting Research*, 10 : 89-118.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2007). *L'alignement stratégique*, Paris : Editions Eyrolles.
- Kaplan R.S. (2009). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard, In *Handbook of Management Accounting Research*, (Eds, Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.D.). Elsevier, 1253-1269.
- Kasanen E., Lukka K., Siitonen A. (1993). The constructive approach in management accounting research, *Journal of Management Accounting Research*, Fall, (5).
- Maisel (1992). *Performance Measurement. The Balanced Scorecard Approach*, *Cost Management*, 6 (2): 47-52.
- Malina M.A., Selto F.H. (2001). Communicating and Controlling Strategy : an Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard, *Journal of Management Accounting Research*, 13: 47-90.
- March J.G. (1991). Exploration and Exploitation in Organizational Learning, *Organization Science*, 2 (1): 71-87.
- Miles R.E., Snow C.C. (1978). *Organizational Strategy, structure and process*, McGraw-Hill, Inc.
- Mintzberg, H. (1994). *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Paris : Dunod.
- Mintzberg H., Ahlstrand B., Lampel J. (1999). *Safari en pays stratégique : l'exploration des grands courants de la pensée stratégique*, Paris : Village mondial.
- Morraj S., Oyon D., Hostettler D. (1999). The Balanced Scorecard : A Necessary Good or an Unnecessary Evil, *European Management Journal*, 17 (5): 481-491.

- Mouritsen J., Thorsgaard L.H., Bukh P.N. (2002). Dealing with the Knowledge Economy: Intellectual Capital versus Balanced scorecard, *Workbook from Copenhagen Business School ad Aarhus School of Business*, February.
- Norrekli H. (2000). The Balance of the Balanced Scorecard - A critical analysis of some of its assumptions, *Management Accounting Research*, 11 (1): 65-88.
- O' Reilly C.A., Tushman M.L. (2004). The ambidextrous Organization, *Harvard Business Review*, April: 74-88.
- Pettigrew A.M. (1997). What is a processual analysis, *Scandinavian Journal of Management*, 13 (4): 337-348.
- Simon H.A. (1976). From substantive rationality to procedural rationality, In *Methods and appraisals in economics*, (Ed., Latsis F.J.). Cambridge University Press.
- Simons R.L. (1995). *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control System to Drive Strategic Renewal*, Boston, Massachusetts : Harvard Business School Press, 217 pages.
- Tuomela T.S. (2005). "The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system", *Management Accounting Research*, 16, pp. 293-320.
- Voelpel S.C., Leibold M., Eckhoff R.A., Davenport T.H. (2006). The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy, *Journal of Intellectual Capital*, 7 (1): 43-60.
- Yin, R. K. (1994). *Case Study Research, Design and Methods*, (2nd ed.), Newbury Park : Sage Publications.